

Giurisprudenza

Provvigioni gonfiate agli agenti: il transfer pricing ci sta a pennello

8 Maggio 2018

Il confronto operato tra beni o servizi della stessa specie, nello stesso anno e sul medesimo mercato geografico è idoneo a individuare l'emersione di prezzi di trasferimento



La Ctp di Ravenna chiarisce la distribuzione dell'onere della prova in materia di *transfer pricing*: se l'ufficio dimostra che una transazione è avvenuta a un valore apparentemente inferiore o superiore rispetto a quello "normale" il contribuente ha l'onere di provare che le operazioni, in realtà, sono state effettuate appunto al "valore normale", ex articolo 9, comma 3 del Tuir.

Precisa, altresì, che le provvigioni corrisposte agli agenti costituiscono servizi comparabili con il metodo del "confronto del prezzo", cioè del Cup (*Comparable uncontrolled price*).

Il caso

Con la sentenza 52/01/18, del 12 marzo scorso, la Ctp di Ravenna ha esaminato il caso di una società italiana che nel 2010 riconosceva a due compagini controllate provvigioni di intermediazione notevolmente superiori rispetto a quelle corrisposte agli agenti indipendenti che svolgevano analoga attività di mediazione.

La normativa di riferimento era costituita dall'articolo 110, comma 7, Tuir, vigente *ratione temporis*, secondo cui "i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono valutati in base al valore normale dei beni ceduti, dei servizi prestati e dei beni e servizi ricevuti, determinato a norma del

comma 2, se ne deriva aumento del reddito”.

L'ufficio confrontava le provvigioni corrisposte alle controllate e agli agenti indipendenti con riferimento allo stesso mercato geografico, riscontrando, ad esempio, che in Portogallo la società riconosceva una provvigione del 28,57% alla controllata, mentre all'agente indipendente era riconosciuta una provvigione del 10,80 per cento.

Analoga situazione si verificava anche sui mercati della Svizzera, Emirati Arabi, Principato di Monaco, Germania, Francia, Italia e Arabia Saudita, riscontrando così una percentuale media corrisposta agli agenti indipendenti pari al 10 per cento.

L'ufficio, pertanto, recuperava a tassazione la quota di provvigione corrisposta alle controllate eccedente il 10%, da intendersi quale “valore normale” ai sensi dell'articolo 9, comma 3 del Tuir.

La decisione dei giudici ravennati

La sentenza stabilisce alcuni interessanti principi di diritto:

- la disciplina sul *transfer pricing* non ha funzione antielusiva in senso proprio (*cf*r Cassazione 21410/2017, 30149/2017 e 20805/2017)
- l'onere della prova in materia di *transfer pricing* è così ripartito: l'ufficio deve provare l'esistenza di transazioni poste in essere tra imprese controllate che siano state effettuate a prezzi apparentemente superiori (o inferiori) rispetto al valore normale; il contribuente, in virtù del principio di vicinanza alla prova e della regola generale in tema di deduzioni, deve provare che, al contrario, tali transazioni sono avvenute a valori normali ex articolo 9, comma 3, Tuir
- il metodo del Cup, che presuppone una perfetta comparabilità tra beni e servizi oggetto del confronto e quelli oggetto della transazione infragruppo, non trova applicazione solo con riferimento alle materie prime e ad altri beni fungibili, ma, altresì, per i mutui, per i finanziamenti infruttiferi (*cf*r Cassazione 13387/2016 e 27018/2017) e, in ultima analisi, anche per le provvigioni corrisposte agli agenti
- il confronto operato tra beni della stessa specie (provvigioni), nello stesso anno e sul medesimo mercato geografico è idoneo a individuare l'emersione di prezzi di trasferimento ai sensi dell'articolo 110 comma 7, Tuir, nel testo vigente nel 2010.

Nel caso in esame, ad avviso del giudice ravennate, il contribuente non ha “*opposto argomenti*

idonei a confutare il quadro indiziario grave, preciso e concordante sul quale si fonda il recupero a tassazione delle provvigioni corrisposte alle controllate ed eccedenti la misura del 10% mediamente corrisposto agli altri indipendenti operanti negli stessi mercati” e dunque “ l’accertamento impugnato va confermato”.

Ulteriori osservazioni

La sentenza ha il pregio di chiarire il riparto dell’onere della prova in tema di *transfer pricing*, aderendo a un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità (cfr Cassazione 10742/2013, 18392/2015, 20805/2017, 21410/2017 e 30149/2017) secondo cui “...la normativa sul *transfer pricing* non integra una disciplina antielusiva in senso proprio, ma è finalizzata alla repressione del fenomeno economico, consistente nello spostamento di imponibile fiscale a seguito di operazioni tra società appartenenti al medesimo gruppo e soggette a normative fiscali differenti, in sé considerato, sicché la prova gravante sull’Amministrazione finanziaria non riguarda la maggiore fiscalità nazionale o il concreto vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, ma solo l’esistenza di transazioni, tra imprese collegate, ad un prezzo apparentemente inferiore a quello normale, incombendo, invece, sul contribuente l’onere di dimostrare che tali transazioni siano intervenute per valori di mercato da considerarsi normali”.

È altresì significativa la circostanza che la Ctp abbia correttamente individuato l’oggetto del confronto che, nel caso concreto, non era costituito dal bene venduto dalla società contribuente sui diversi mercati (mosaici), ma dall’attività di intermediazione che i diversi agenti ponevano in essere. L’attività di intermediazione, in assenza di indicazioni di segno opposto fornite dal contribuente, costituiva pertanto un servizio perfettamente comparabile secondo il metodo del Cup.

La disciplina in commento è stata oggetto di recente riforma a opera della “manovra correttiva 2017” (DI 50/2017) che ha riscritto il comma 7 dell’articolo 110 del Tuir nei seguenti termini: “*i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all’articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, possono essere determinate, sulla base delle migliori pratiche internazionali, le linee guida per l’applicazione del presente*

comma".

La nuova formulazione della disposizione abbandona il riferimento al concetto di valore normale ex articolo 9, comma 3, Tuir, adeguandosi perfettamente alle Linee guida Ocse sui prezzi di trasferimento, laddove ci si riferisce al "principio di libera concorrenza" (*arm's length principle*).

A oggi la normativa è in fase di ulteriore evoluzione essendo stata recentemente avviata la fase della così detta "consultazione" sulla bozza di decreto attuativo che avrà il compito di individuare le "migliori pratiche internazionali" da recepire nell'ordinamento domestico. Si è inoltre in attesa del pieno recepimento delle Linee guida Ocse 2017 nella loro sistematicità, come aggiornate dal progetto G20-Ocse "*Base erosion profit shifting*", da intendersi quali indicazioni di carattere generale rivolte agli Stati per preservare i propri interessi fiscali dagli abusi delle multinazionali.

di

Claudio Pivanti

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/provvigioni-gonfiate-agli-agenti-transfer-pricing-ci-sta-pennello>